

LAS DISPOSICIONES GENERALES REGULADORAS DE LOS TRIBUTOS EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Rafael Calvo Ortega. Profesor Emérito de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 22 noviembre 2004.

La Ley General Tributaria (LGT) regula en su Título I, Capítulo II las que acertadamente se llaman Fuentes normativas. Su sección 1ª se refiere a las fuentes propiamente dichas (art. 7), la reserva de ley tributaria (art. 8) y la identificación y derogación expresa de las mismas normas (art.9). En esta comunicación estudiaremos exclusivamente las fuentes propiamente dichas a las que se refiere, como se ha indicado, el art. 7.

I. LA PRETENSIÓN DE EXHAUSTIVIDAD DE LA ENUMERACIÓN DE FUENTES

Este precepto realiza una enumeración de las fuentes con una pretensión de exhaustividad. La primera pregunta es si se cumple este objetivo de relacionar todas ellas como al parecer ha querido el legislador. La respuesta es negativa. Se echa en falta las fuentes propias de las Comunidades Autónomas (leyes y Reglamentos). Es cierto que podrían entenderse incluidas en el apartado 1,d) «las demás leyes» pero no parece que deba ser así porque tales Comunidades Autónomas tienen otras fuentes además de la ley. Además, parece que el legislador de la LGT ha querido diferenciar las fuentes de los entes territoriales (señalando expresamente las de los municipios). Da la impresión de que no se ha querido incluir aquéllas para evitar suspicacias en relación con tales entes. Si ha sido así el recelo carecía de fundamento ya que el artículo 1 de la propia LGT dispone que la misma «será de aplicación a todas las Administraciones tributarias» entre las que se encuentran, obviamente, las de las CC..AA.

Otra ausencia significativa es la legislación delegada: textos refundidos y textos articulados. También aquí cabe la interrogante de si ambas figuras normativas no están incluidas en la expresión «las demás leyes» antes citada. Hay que entender que no. El artículo 7 que analizamos es una norma jurídica técnica y como tal debe diferenciar con rigor científico las figuras. Claro está que los textos citados (refundido y articulado) tienen fuerza de ley y en esto se equiparan a las leyes ordinarias, pero están sometidos a otras fuentes legales (ley de bases y ley de autorización) y tienen además un control por los tribunales ordinarios que no cabe en relación con las leyes ordinarias. La Constitución ha sido más cuidadosa con estas fuentes delegadas y les ha dedicado tres artículos (del 82 al 85) por cierto muy correctos desde una perspectiva jurídica e incluso política.

La misma falta de explicación puede aplicarse a la ausencia del Decreto-Ley. Las peculiaridades de esta fuente son, como es sabido, importantes y la doctrina en torno a ella todo menos pacífica.

La última ausencia es la Ley Orgánica. Es cierto que el precepto que estudiamos se refiere a «las demás leyes», como hemos visto, pero la importancia de este tipo de leyes no solo por su rango sino por las materias a las que se aplican (LOFCA y Estatutos de Autonomía) merecía una mención expresa por la LGT.

En resumen, ante el artículo 7 de la LGT que comentamos cabían dos posiciones. Primera, no enumerar las fuentes ya que lo hace la Constitución de manera completa y perfecta. Segunda, entrar en una relación que jugaría, entre otros un papel didáctico. Es lo que ha hecho el legislador. Ahora bien, en este caso, debería de haberse hecho una relación completa.

II. LA JERARQUIZACIÓN DE LAS FUENTES

El artículo 7 que analizamos establece una jerarquización de las fuentes e implícitamente de las normas que aquéllas producen. Así resulta de un simple examen del precepto que comienza con la Constitución y termina con las Órdenes del Ministro de Hacienda.

A partir de aquí la gran pregunta es si este orden jerárquico es correcto a la luz del Derecho Constitucional, del Derecho Comunitario y, en general del Ordenamiento Jurídico.

Mi respuesta es negativa. Aunque se trata de una cuestión que debería consumir más espacio que el de una simple comunicación trataré de razonar mi posición.

La fuente de categoría superior es el Tratado de la Unión Europea. De mayor jerarquía, incluso, que la Constitución. La explicación de este rango hay que buscarla en nuestra propia Ley Fundamental que en su conocido artículo 93 dispone que «mediante ley orgánica se podrá autorizar la celebración de tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución». Ceder una competencia es transferir poder normativo sobre ella. Carecería de sentido tal cesión si el ente cedente (en este caso el constituyente español) pretendiese conservar la capacidad de dictar normas sobre las materias atribuidas a una organización supranacional como es la Unión Europea. Cuáles sean estas competencias es algo que viene dado pro el mismo Tratado de la Unión ratificado pro todos los Estados miembros.

La única peculiaridad de esta jerarquía es que la fuente inferior en este caso la Constitución podría recuperar la competencia cedida lo que supondría su salida de

la organización supranacional. Pero nada más. Ciertamente, como acabamos de decir, es una peculiaridad que una norma inferior pueda decidir la no aplicación de una norma superior aunque en este caso sería necesaria la ruptura con la citada organización. En definitiva, es la consecuencia de la utilización de una técnica propia del Derecho Internacional como es el Tratado.

Por otra parte, el conflicto entre el Tratado de la Unión Europea y la Constitución Española será muy infrecuente. Se trata más bien de una situación teórica que práctica. En primer lugar, porque no hay demasiadas zonas comunes. Segundo, porque los grandes principios que inspiran los dos textos en materia social y económica son los mismos: necesidad y defensa de la cohesión social (política social en lenguaje nacional), principio de libertad de empresa y libertades básicas. Tercero, porque en materia de fiscalidad se exige la unanimidad lo que reduce considerablemente las posibilidades de confrontación.

Sin entrar en mayores consideraciones, que escapan a la dimensión de una comunicación el conflicto podría producirse en materia de exenciones y beneficios fiscales, de un lado, y la interdicción que establece el Tratado en materia de ayudas de Estado, por otro. Más concretamente una ley que estableciese una exención o ayuda fiscal en desarrollo de un precepto constitucional podría ser declarada nula en lo que contrariase al Tratado en este punto concreto de prohibición de ayudas de Estado.

La segunda fuente es la Constitución. No hace falta razonar su jerarquía frente a la ley ni tampoco destacar la importancia tributaria de su contenido. Baste indicar la extraordinaria importancia y fecundidad de sus principios, de la propia jerarquía de las normas interiores que establece y de los objetivos constitucionales que fija al legislador y que constituyen un título de legitimación de exenciones tributarias y beneficios fiscales. Esta importancia de la Constitución como fuente productora de normas no excluye su trascendencia como mecanismo de interpretación. En otras palabras, la utilización de los principios tributarios como herramienta hermenéutica es una de las cuestiones y, al mismo tiempo, posibilidades más interesantes que tiene planteado hoy el Derecho Tributario de nuestros días.

La tercera fuente en este orden jerárquico son los tratados internacionales término que incluye, obviamente, a los convenios y las cláusulas tributarias incorporadas en los que no tengan en su totalidad esta naturaleza. A esta fuente se refiere expresamente el apartado b) 1 del artículo 7 que analizamos.

Este fuente tiene una jerarquía superior a la ley ordinaria (que es con la que podría entrar en conflicto y no con la ley orgánica) dado lo dispuesto por la Constitución en su art. 96 sobre los tratados internacionales. Una vez válidamente celebrados «sus disposiciones solo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional». Este precepto dota a tales tratados de una especial fuerza pasiva o de resistencia que impide que una ley, por sí

misma, pueda derogarlos, modificarlos o suspenderlos. Tiene que seguir necesariamente las prescripciones del propio tratado o del Derecho Internacional.

En cuarto lugar, la Ley Orgánica. Ya indicamos anteriormente el silencio del art. 7 sobre esta fuente. En el campo tributario, sus encarnaciones más importantes son la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y los Estatutos de Autonomía (en su parte tributaria). Igualmente, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas en su parte de control de la aplicación de los tributos.

La quinta fuente, siguiendo este orden jerárquico es la ley ordinaria. A ella se refiere el apartado d), 1, art. 7 de la LGT al disponer que los tributos se regirán «por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria». Todas ellas, leyes ordinarias. Este tipo de ley es la gran fuente del Derecho Tributario desde una perspectiva de habitualidad, de formación diaria y de gran aportación a la formación del ordenamiento jurídico. La importancia cuantitativa y cualitativa de esta fuente viene dada porque la materia tributaria está cubierta por la reserva de ley. Es decir, el legislador ordinario debe regular por ley los aspectos más importantes de los tributos, sin que pueda abdicar de este mandato del constituyente a través de técnicas deslegalizadoras o de abusos en el ejercicio de la legislación delegada.

La sexta fuente, siempre siguiendo un orden jerárquico, es el Decreto-Ley. Su tratamiento en la Constitución es teóricamente correcto. El art. 86 de ésta exige como presupuesto de hecho para la producción de esta norma la «extraordinaria y urgente necesidad» de una determinada situación. Se sigue así, la línea legislativa tradicional y lógica que ha acompañado siempre la evolución de esta norma. El problema está en la interpretación de este concepto indeterminado. La experiencia jurídica parece inclinarse por la conclusión de que se ha producido un abuso dictándose esta norma sin que hubiera necesidad de ella y mucho menos de que ésta fuera extraordinaria y urgente. De cualquier manera, el hecho de que el Congreso de los Diputados deba convalidar el citado Decreto-Ley en un plazo sumario y previo debate y votación de totalidad ha quitado dramatismo a este problema.

El principal problema que plantea esta fuente es la interpretación del art. 86.1 de la Ley Fundamental que dispone que el Decreto-Ley no podrá afectar a los derechos y libertades de los ciudadanos regulados en su Título I, entre los que se encuentra el deber de contribuir (art. 31.1 de la misma Constitución). En mi opinión, ya expuesta en otro momento¹, hay que entender esta prohibición como la interdicción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos tal y como está establecido en el precepto que acabamos de indicar (31.1). Es decir, no podrá afectar a los principios tributarios expuestos en este artículo.

¹ «Decreto-Ley y tipo de gravamen», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, 2004.

El Decreto-Legislativo es una fuente, como hemos dicho ya, silenciada por el art. 7 de la LGT que comentamos, no obstante tener una cierta importancia en el Derecho Tributario. Su regulación por la Ley Fundamental, art. 82 a 85, es muy correcta y completa. La dificultad en relación con esta fuente está en el bloque ley de bases-texto articulado, y concretamente en fijar el mínimo que aquella debe cubrir para que la delegación no se convierta en abdicación y se lesione, por ello, el principio de reserva de ley.

En relación con el bloque ley de autorización-texto refundido la dificultad reside en conocer cuándo aquella autoriza a regularizar, aclarar o armonizar, yendo, en consecuencia, más allá de lo que es una autorización para formular estrictamente un texto único.

El Reglamento es una fuente que, como es sabido, produce una norma que tiene esta misma denominación. Como no existe en nuestro ordenamiento «reserva de reglamento» el límite del Reglamento como fuente es la reserva de ley. No puede invadir los elementos del tributo que están cubiertos por ésta.

La atribución de la potestad reglamentaria es al Gobierno, según el artículo 97 de la Constitución. No obstante, la opinión de una parte de la doctrina, el criterio del Tribunal Constitucional y la Ley han atribuido también esta potestad al Ministro de Hacienda cuando una ley así lo disponga expresamente y concretamente y con el ámbito que aquélla fije.

La Ley General Tributaria ha seguido esta línea. El apartado e), 1 del artículo 7 dispone que «en el ámbito de las competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de Orden Ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley». La cuestión que suscita este precepto es si un reglamento (como se dice expresamente) puede hacer tal atribución de potestad reglamentaria al Ministro de Hacienda. Mi opinión es que no es posible. Estaríamos en presencia de una subdelegación (subatribución de potestad) que no es admisible ante el carácter estricto y no delegable de esta competencia: la ley atribuiría la potestad al Gobierno (o directamente la Constitución) y éste lo hace al Ministro de Hacienda para que promulgue un reglamento en desarrollo de otro anterior.

La segunda cuestión que plantea el precepto transcrito es si puede una ley autorizar al Ministro de Hacienda para que emane un Reglamento de desarrollo de la propia ley. La respuesta, en mi opinión, debe ser aquí positiva. Un reglamento producido por Orden Ministerial no requiere previamente otro emanado del Gobierno.

III. CARÁCTER SUPLETORIO DE LAS DISPOSICIONES GENERALES DEL DERECHO ADMINISTRATIVO Y DEL DERECHO COMUN

El artículo 7 de la LGT que examinamos dispone, en su párrafo 2, después de enumerar las fuentes que hemos visto, que «tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común». Se repite, literalmente, una norma que figuraba ya en la LGT de 1963 y que, en principio, debe juzgarse como correcta. El ordenamiento jurídico estatal es una unidad y el Derecho Tributario una parte de él. Por otra parte, la utilización por esta rama del Derecho de conceptos administrativos y civiles es continua y, por ello, también está justificada la llamada.

La cuestión es si esta aplicación debe calificarse como supletoria. No lo creo. Suplir quiere decir, preferentemente, sustituir (poner una cosa en lugar de otra). Esta suplencia no se da en la aplicación del Derecho Tributario ni podría darse. Lo que hacen las normas administrativas y comunes es complementar las normas tributarias ya que estas utilizan conceptos propios de aquéllas. P. ej., la LIVA, art. 75, dispone que el devengo del impuesto se producirá «...en las entregas de bienes cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente...». El concepto de puesta a disposición habrá que buscarlo en el Código Civil, art. 1462, que regula la entrega de la cosa debida.

El Derecho Tributario necesita esta complementariedad porque utiliza, con escasas modificaciones y adiciones, conceptos elaborados por otras ramas del Derecho. Algunos impuestos producen la impresión, en esta línea, de ser una superestructura (p. ej., el ITPAJD).

IV. FUENTES TRIBUTARIAS EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Estas Comunidades, como entes públicos dotados de poder tributario, tienen sus propias fuentes de producción de normas. Dicho esto hay que recordar que tienen fuentes comunes con el estado: las de la Unión Europea, la Constitución, los Tratados Internacionales. Es lógico que sea así dado que estos entes se integran en el Estado. Igualmente, las leyes orgánicas ya que éstas se definen por la exigencia de un quórum funcional referido al Congreso de los Diputados que es una institución estatal. Precisamente, estas aprueban los Estatutos de Autonomía, primera fuente genuina de estas Comunidades. También, a través de una ley orgánica se ha promulgado la LOFCA, norma básica en la delimitación del poder tributario de las Comunidades.

Sus fuentes propias, con independencia de los Estatutos citados, son sus leyes y reglamentos. En relación con aquéllas, la principal cuestión es cómo se cumple el principio de reserva de ley teniendo en cuenta que ésta tiene carácter estatal. La respuesta, en mi opinión, es que la reserva de ley queda cumplida con la LOFCA que cumple la función de garantía y límite propio de tal reserva.

Las leyes autonómicas adquirirán su importancia máxima en relación con los tributos propios dado que en estos el juego de la reserva de ley estatal es menor.

Los Reglamentos como fuente participan del juego normal ley-reglamento. Puede hablarse, perfectamente, de una reserva de ley autonómica. El Reglamento deberá, como ya vimos, respetar este conjunto de elementos del tributo reservados a la ley.

V. FUENTES TRIBUTARIAS DE LOS MUNICIPIOS

Una parte del discurso en relación con las fuentes autonómicas es aplicable a las fuentes locales (municipales). Su fuente propia son las Ordenanzas Fiscales.

Esta fuente y las normas que producen (denominadas también Ordenanzas) tienen como peculiaridad su procedimiento de aprobación que comienza con la aprobación provisional, exposición en el tablón de anuncios y acuerdo de aprobación definitivo que resolverán al mismo tiempo las reclamaciones que se hubieran presentado.

La cuestión más interesante de las normas que produce esta fuente es su naturaleza.

La doctrina considera unánimemente estas normas como reglamentos. No obstante, en mi opinión, es necesario distinguir dos supuestos. Primero, que las citadas ordenanzas se limiten a regular aspectos procedimentales del tributo y formales no esenciales. En este caso, efectivamente, su naturaleza reglamentaria no ofrece demasiadas dudas. Segundo, que las ordenanzas que modifiquen los elementos cuantitativos del tributo (base imponible y tipo de gravamen) tendrán el carácter de actos normativos ya que regulan materia reservada a la ley y van más allá de la materia propia de un reglamento.